

Title	GHQ/SCAP「指示文書」が日本の会計基準に与えた影響:「蓄積未処分利益処分案」の分析をとおして
Author(s)	山田, ひとみ
Citation	聖学院大学論叢, 第 27 巻第 2 号,2015:85 -99
URL	http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/refs/modules/xoonips/detail.php?item_id=5218
Rights	



聖学院学術情報発信システム : SERVE

SEigakuin Repository and academic archiVE

GHQ/SCAP「指示文書」が日本の会計基準に与えた影響 ——「蓄積未処分利益処分案」の分析をととして——

山 田 ひとみ

抄 録

1949（昭和24）年公表の「企業会計原則」における「剰余金処分計算書」に焦点を当てGHQ/SCAP「指示文書」の影響の有無を検討した。その結果、次の2点において、GHQ/SCAP「指示文書」の影響を確認する事ができた。第1は「剰余金処分計算書」という名称において、第2は財務諸表の体系における「剰余金処分計算書」の位置付けにおいてである。

キーワード：企業会計原則，インストラクション，指示文書，蓄積未処分利益処分案

A. はじめに

1949（昭和24）年7月9日、経済安定本部企業会計制度対策調査会は中間報告として「企業会計原則」（以下「企業会計原則」④と略記）を公表した。「企業会計原則」ではその前文第三（財務諸表の体系）において損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表、財務諸表付属明細表の5つならびに財産目録（商法の規定に基き必要ある場合）の計6つが財務諸表の体系として列挙されている。本稿ではこれらの財務諸表のうち「企業会計原則」④における「剰余金処分計算書」に焦点を当てGHQ/SCAP「指示文書」の影響の有無を検討する。GHQ/SCAP「指示文書」は後記【図1】の(1)～(8)の8種類が確認されているが、本稿ではこのうちの(1)「英文フォーム」(2)「財務諸表を作成するための指示書」(3)「財務諸表作成に関する指示書」（以下「財務諸表～指示書」と略記）ならびに(4)「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」（以下「工業会社～指示書」と略記）の4つのGHQ/SCAP「指示文書」において「剰余金処分計算書」ないし「利益処分計算」がどのように扱われているかを取り上げて検討する。なお、(3)「財務諸表～指示書」および(4)「工業会社～指示書」にはそれぞれ英文タイプに手書きの日本語訳が附されており、日本語訳の引用部分については、漢字は旧字体から新字体に改め、仮名遣いはカタカナからひらがなに改める。

	文書名	年代（推定）	構成	資料紹介をしている文献（引用文献No）
(1)	英文フォーム（仮）	1946年 or 1947年	1. <i>Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements (ESS/RS259.04)</i> 2. <i>Balance Sheet Form (ESS/RS 257.04)</i> [比較貸借対照表—山田ひとみ 注] 3. <i>Profit and Loss Statement Form (ESS/RS256.04)</i>	山田ひとみ (7) (8) (9)
(2)	<i>Instructions for the Preparation of Financial Statements</i> 〔財務諸表を作成するための指示書—山本繁 訳〕	1947年	1. <i>General Explanation</i> [一般的な説明—山本繁 訳] 〔2.～6. は英文不明のため山本繁氏の記述を引用—山田ひとみ 注〕 2. 貸借対照表に関する指示書 (<i>ESS/RS 257.04B</i>) 3. 損益計算書に関する指示書 (<i>ESS/RS256.04B</i>) 4. 報告会社に関する一般的な情報 (<i>ESS/RS257.04</i>) 5. 比較貸借対照表 (<i>ESS/RS 257.04B</i>) 6. 損益計算書、蓄積利益処分案 (<i>ESS/RS256.04B</i>)	山本繁 (10)
(3)	<i>Instructions for the Preparation of Financial Statements</i> 〔財務諸表作成に関する指示書—村瀬玄 訳？〕	1947年 11月11日	〔日本語訳は村瀬玄氏による可能性が高い—山田ひとみ 注〕 1. "General Explanation" 〔概説〕 2. "Instructions with Respect to the Balance Sheet (Exhibits A and B)" 〔貸借対照表に関する説明事項〕 3. "Instructions with Respect to the Profit and Loss Statement (Exhibits C)" 〔損益計算書に関する説明事項〕 4. "Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits D)" 〔剰余調整報告に関する指示〕 5. "Instructions with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit (Exhibits E)" 〔蓄積未処分利益処分案に関する指示〕 6. <i>Exhibit A COMPARTATIVE BALANCE SHEET</i> 〔別表A 比較貸借対照表〕 7. <i>Exhibit B COMPARTATIVE BALANCE SHEET</i> 〔別表B 比較貸借対照表〕 8. <i>Exhibit C PROFIT AND LOSS STATEMENT</i> 〔別表C 損益計算書〕 9. <i>Exhibit D SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT</i> 〔別表D 剰余金調整報告〕 10. <i>Exhibit E PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT</i> 〔別表E 蓄積未処分利益処分案〕	山田ひとみ (7) (8) (9)
(4)	<i>Instructions for preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies</i> 〔工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書〕	1947年 12月	〔日本語訳は村瀬玄氏による可能性が高い—山田ひとみ 注〕 1. "Introductory Statement" 〔諸論〕 2. "Instructions with Respect to the Detail Balance Sheet (Exhibit C)" 〔詳細貸借対照表に関する説明〕 3. "Instructions with Respect to the Detail Profit and Loss Statement (Exhibit D)" 〔損益計算書に関する説明事項〕 4. "Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits E)" 〔剰余調整計算書に関する説明事項〕 5. "Instruction with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits (Exhibits F)" 〔蓄積未処分利益処分案に関する説明事項〕 6. <i>Exhibit A SUMMARY BALANCE SHEET</i> 〔A表 総合貸借対照表〕 7. <i>Exhibit B SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT</i> 〔B表 総合損益計算書〕 8. <i>Exhibit C BALANCE SHEET</i> 〔C表 貸借対照表〕 9. <i>Exhibit D PROFIT AND LOSS STATEMENT</i> 〔D表 損益計算書〕 10. <i>Exhibit E SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT</i> 〔E表 剰余金調整計算書〕 11. <i>Exhibit F PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT</i> 〔F表 蓄積未処分利益処分案〕	沼田嘉穂 (6) 日本公認会計士協会25年史編纂委員会 (5) 産業経理協会編集部 (3) 他多数
(5)	報告会社のための指示書	1948年		千葉肇一 (4) 山田ひとみ (7)
(6)	報告会社のための指示書	1949年		山田ひとみ (7)
(7)	報告会社のための指示書	1950年		
(8)	報告会社のための指示書	1951年		

図1：GHQ/SCAP「指示文書」一覧

B. 商工省・財務諸表準則における「利益処分計算」

GHQ/SCAP「指示文書」の検討に入る前に、戦前の会計基準における「利益処分計算」の規定を確認する。戦前の会計基準として本稿では1934（昭和9）年に商工省臨時産業合理局から発表された「財務諸表準則」（以下「財務諸表準則」（9）と略記）に焦点をあてる。「財務諸表準則」（9）は財務諸表の標準化を目標として作成された準則であり、強制法規化はされなかったが、日本における最初の企業会計原則といわれている。「財務諸表準則」（9）には「貸借対照表」「財産目録」「損益計算書」の雛形が付されており、「利益処分計算」は「損益計算書」中の最後尾に位置付けられている。「利益処分計算」が「損益計算書」中の最後尾に位置付けられていることに関して片野一郎氏は次のように評価している。

「商工省準則は「損益計算書」と「純損益処分計算」とを理念的に区別して取り扱い、財務諸表体系上前者は、今日の会計常識からは、しごく当たりまえのことだと考えられやすいのであるが、当時すでに商法実施以来四十年の歳月をすぎていながらも、なお、明治初年以來の「損益計算書」と「純損益処分計算」との混同した会計処理がいまだに経理実践の慣行の底に淀んでいた時代であってみれば、昭和9年の商工省・準則がもつ重要な時代的意義は、まさに右の「損益計算書」と「純損益処分計算の書面」との区別の会計構造上および会計職能上の位置づけを明らかにする点にあった……」⁽¹⁾

一方、同氏は「利益処分計算」が「損益計算書」中の最後尾に位置付けられていることに関して次のような問題点も指摘している。

「株式会社の会計構造上「期間損益計算」と「純損益処分計算」とは次元の異なる会計領域なのである。〔中略—引用者〕日本の株式会社制度のもとで取締役が株主総会に提出する貸借対照表・損益計算書・純損益処分案のうち、貸借対照表と損益計算書は当該事業年度の会社の財産の運用と管理にかかわる会社の受託責任遂行のいきさつを明らかにする会計報告書であるが、純損益処分案は単なる取締役の意見を記した書面であって会計報告書ではない。この取締役が提出した議案が株主総会で承認されれば、会社はこの純損益処分に関する会計上の受託責任を賦課され、その遂行のいきさつが翌事業年度の会計報告書（利益剰余金計算書、もし利益剰余金計算書が存在しない財務諸表体系の場合なら利益剰余金計算書の母体である貸借対照表の資本の部）に表示されるのである。」⁽²⁾

この点に関しては「財務諸表準則」（9）の条文中にも次のような記述があり、「財務諸表準則」（9）においても「利益処分計算」と「期間損益計算」は別であるとしていることが推察できるが、この表現も曖昧で説得力が弱いとの指摘がなされている。⁽³⁾

「純損益処分計算書は損益計算書の外なりと雖も、便宜上付属雛形の一部としてその様子を示

第〇〇期 自 昭和〇年〇月〇日 損益計算書
至 昭和〇年〇月〇日

中略〔引用者〕

純損益處分計算

法定積立金	31,500	00	当期利益金	623,000	00
別途積立金	240,000	00	前期繰越利益	86,900	00
株主配当當金 (年割ノ割)	300,000	00			
役員賞與金	43,000	00			
小計	614,500	00			
後期繰越利益金	96,000	00			
	710,500	00		710,500	00

図2：「財務諸表準則」(9)第四号表「損益計算書」(一部)

出典：片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館，1968（昭和43）年，154頁。

す。」(第二「損益計算書」第五「総説」五)

「財務諸表準則」(9)における損益計算書ひな形（「財務諸表準則」(9)第四号表）のうち「利益処分計算」にあたる最後尾を抜粋したのが【図2】である。

C. GHQ/SCAP「指示文書」における「蓄積未処分利益処分案」

1. 「英文フォーム」における「利益処分計算」

GHQ/SCAP「指示文書」中，一番年代の古いと思われる「英文フォーム」における「利益処分計算」について確認する。「英文フォーム」は

1. *Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements (ESS/RS259.04)*
2. *Balance Sheet Form (ESS/RS 257.04)*
3. *Profit and Loss Statement Form (ESS/RS256.04)*

の3つの文書の総称である。⁽⁴⁾ これらのうち「利益処分計算」に関する記述は[1]と[3]の2つの文書中に存在する。

まず，[3]の*Profit and Loss Statement*の最下部には次のような記述がある（【図3-1】参照）。

“Net Profit Before Provision for Income Taxes, Officers Bonuses Payable out of Profits, etc.
(See Item 17, Supplemental Data for Plan for Disposal of Profits.)”

そこで[1]*Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements*の第17項目を確認すると，次のように記述されている（【図3-2】参照）。

以上をまとめると，「英文フォーム」における「利益処分計算」は[3]の*Profit and Loss Statement*「損益計算書」中ではなく[1]の*Supplemental Data To Be Submitted With Financial*

ESS/RS 256.04

PROFIT AND LOSS STATEMENT (Continued)

Page4/4

Item	Leave Blank	Detail	Total
Non - Operating Expenses : 〔中略-引用者〕 Total Non - Operating Expenses		X	X
Net Profit Before Provision for Income Taxes , Officers Bunuses Payable out of Profits , etc . (See Item 17 , Supplemental Data for Plan for Disposal of Profits .)			X

図 3-1 : 「英文フォーム」 「*Profit and Loss Statement* (ESS/RS 256.04)」 (一部)

出典 : 国立国会図書館憲政資料室 GHQ/SCAP 文書, NDL ESS (A) 11672

17. Plan for Disposal of Accumulated Profits - New Account:

Balance of Profit Brought Forward from Previous Period	¥ _____
Profit for Current Term	¥ _____
Total	¥ _____
Plan for Disposal:	
Provision for Legal Reserve	¥ _____
Provision for Income Tax	¥ _____
Provision for Officers Bonuses Payable from profits	¥ _____
Provision for Other Reserved (Detail) :	¥ _____
	¥ _____
Dividends Proposed	¥ _____
Other Proposed Disposition of Profits (Detail) :	¥ _____
	¥ _____
Balance of Profits Proposed to be Carried Forward to Next Period	¥ _____
Total as Above	¥ _____

図 3-2 : 「英文フォーム」 「*Supplemental Data To Be Submitted With Financial Statements* (ESS/RS 259.04)」 (一部)

出典 : 国立国会図書館憲政資料室 GHQ/SCAP 文書, NDL ESS (A) 11671

Statements〔財務諸表の補足情報〕中の第 17 項目に “*Plan for Disposal of Accumulated Profits - New Account*”〔新勘定の蓄積利益処分案〕という名前の独立したひな形が規定されていることが判る (〔 〕内は山田ひとみ訳)。

2. 「財務諸表を作成するための指示書」における「蓄積利益処分案」

GHQ/SCAP「指示文書」中、「財務諸表を作成するための指示書」における「利益処分計算」について確認する。本項〔C-2〕における「財務諸表を作成するための指示書」と次項〔C-3〕における「財務諸表～指示書」は、両方とも英文は “*Instructions for the Preparation of Financial Statements*” であるが、文書構成も内容も異なるので、別々に検討する。本項〔C-2〕「財務諸表を作成

ESS/RS 256.04B〔一引用者〕

損益計算書（続）

項目	余白	明細	合計
蓄積利益処分案			
a. 前期繰越利益		×	
b. 当期純利益		×	
c. 未処分利益合計		×	
処分案			
d. 法定積立準備金		×	
e. 法人税充当額		×	
f. 利益から支払う役員賞与金		×	
g. その他の積立準備金（明細）		×	
h. ー		×	
i. 予定配当金		×	
j. 利益のその他予定処分額（明細）		×	
k. ー		×	
l. 次期繰越利益		×	
m. 合計（上記「C」項目と同額）		×	

図4：「財務諸表を作成するための指示書」における「損益計算書（ESS/RS 256.04B）」（一部）

出典：山本繁「わが国における財務諸表の標準化の動向―「財務諸表を作成するための指示書」を中心に―」『商学集志』同文館，1989（平成元）年，10月，37頁。

するための指示書」は次の6部構成となっている（〔 〕内は山本繁訳）。⁽⁵⁾

1. General Explanation〔一般的な説明〕
2. （英文タイトル不明）〔貸借対照表に関する指示書〕（ESS/RS 257.04B）
3. （英文タイトル不明）〔損益計算書に関する指示書〕（ESS/RS256.04B）
4. （英文タイトル不明）〔報告会社に関する一般的な情報〕（ESS/RS257.04）
5. （英文タイトル不明）〔比較貸借対照表〕（ESS/RS 257.04B）
6. （英文タイトル不明）〔損益計算書，蓄積利益処分案〕（ESS/RS256.04B）

「財務諸表を作成するための指示書」における〔利益処分計算〕は〔6〕損益計算書（ESS/RS256.04B）の最下部に〔蓄積利益処分案〕として付されている（【図4】参照）

3. 「財務諸表～指示書」における〔蓄積未処分利益処分案〕

GHQ/SCAP「指示文書」中，「財務諸表～指示書」における〔利益処分計算〕について確認する。上記〔C-1〕「英文フォーム」〔C-2〕「財務諸表を作成するための指示書」では比較貸借対照表，損益計算書の2つだった財務諸表が，「財務諸表～指示書」では比較貸借対照表，損益計算書，剰余金調

整報告書、蓄積未処分利益処分案の4つに増えて、それぞれ独立した財務諸表のひな形が用意されている。⁽⁶⁾そして「利益処分計算」については

「そして又以前に損益計算書の末尾に示されてあつた「蓄積利益処分案」が此の度は別に分れた報告書として置かれていることが注意されるであらう（別表E参照）」⁽⁷⁾

とある。この記述から推測するならば「以前の損益計算書」とは、その末尾に「蓄積利益処分案」があった、すなわち、上記「C-1」「英文フォーム」ではなく「C-2」「財務諸表を作成するための指示書」における「損益計算書」を指している可能性が高い。

さて、以下「財務諸表～指示書」における「別表E」「蓄積未処分利益処分案」についてみていく。別表Eを参照すれば「此の報告書に所得税、役員賞与等が何う扱はれて居るかが判る」⁽⁸⁾とある。つまり、以前は損益計算書の末尾に「蓄積利益処分案」が掲載されていたが、「財務諸表～指示書」では当該部分を独立させた「蓄積未処分利益処分案」となった。

ではなぜ「蓄積未処分利益処分案」を独立させたのか、その理由については「英米会計習慣に従へば当期に属する税債務を見積もつて其の額を損益計算書面に現はす事を必要とする（税を経費と看做す）役員の賞与或は其他の利益より支拂ふ費用又同じ。従つて最後に損益計算書に出る数字が株主の正味利益に属する最も正しい数字となる訳である。然し利益より支出する項目を斯様に取り扱ふ事に慣れて居ない日本の会社に動揺を与へぬ様暫定的に此の物の見方を捨てた」⁽⁹⁾と記されている。第1に「英米会計習慣」と「日本の会計習慣」との相違点が指摘されている。「英米会計習慣」では所得税や役員賞与を費用計上した結果としての利益が損益計算書上の正味利益として計上されることつまり所得税や役員賞与は「英米会計実践では費用と考えられ、しかも剰余金または未処分利益勘定に振替えられて当期純利益の算定前に差し引かれる」⁽¹⁰⁾こと、および「日本の会計習慣」では利益より支出するこれらの項目を費用として計上する事に慣れていない事が指摘されている。第2に「日本の会社に動揺を与えないため」に「英米会計習慣による見方を捨てた事」が記されている。

また「純益金」の概念に関する「英米会計習慣」と「日本の会計習慣」との相違点についても触れている。「英米会計習慣」における「純益金」とは「英米会計制度に於ては、かかる負担は費用として考へられ剰余又は未処分利益勘定に振替へるために実際の純益を出すまでに差引かれてしまふのである。然し乍ら、日本の会計概念は、かかる項目のものを利益として処分するものの一部として取扱つている事が了解される。別の言葉で云へば日本の概念に於ては営業は利益を獲得する目的のために行はれるものであり、そして得たる利益が所得税の分として政府に分けられ、利益より支拂ふことになつて居る契約で取極められた役員の賞与として役員に分けられそしてその残額を株主に分けられそして之等と其他の分前を第一に純益から分けられてしまふの」⁽¹¹⁾であるのに対し、「日本の会計習慣」における「純益金」は「その期間中に於ける株主に帰する利益ではない。何となれば、所得税に対する準備金や利益から支拂はれる役員賞与金の準備金其他の附加費用があるからで

PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFITS 〔蓄積未処分利益処分案〕		Exhibit E
Name of Company (Romaji)	〔会社の日本語をローマ字にてつづる〕	
Name of Company (English)	〔会社英語訳名〕	
Date of Close of Current Term	〔当期終了日〕	
	Plan〔案〕	
Provision for current-term Legal Reserve	〔当期法定積立準備金〕	_____
Provision for current-term Income Tax	〔当期所得(法人)納税準備金〕	_____
Provision for bonuses out of profits	〔利益より(支払ふ)賞与金〕	_____
Dividends Proposed	〔配当(提案)〕	_____
Balance of Free Surplus Proposed to be Carried Forward	〔自由剰余金残後期繰越額(提案の)〕	_____
Total (Same as Item IV on foregoing Surplus Reconciliation Statement)	〔合計(前記剰余金調整報告中項目IVと同じ)〕	_____

図5：「財務諸表～指示書」「蓄積未処分利益処分計算書」

出典：国立国会図書館憲政資料室 GHQ/SCAP 文書, NDL ESS (A) 11671

ある」⁽¹²⁾と指摘されている。そしてここでも「此の事に関しては無用の粉らはしさを避けるために書類は日本の概念と同様のものにした」⁽¹³⁾と説明している。「財務諸表～指示書」における「蓄積未処分利益処分計算書」のひな形は【図5】のとおりである。

4. 「工業会社～指示書」における「蓄積未処分利益処分案」

「GHQ/SCAP「指示文書」中、「工業会社～指示書」における「利益処分計算」について確認する。「工業会社～指示書」で示されている財務諸表は上記[C-3]「財務諸表～指示書」とほぼ同じ貸借対照表、損益計算書、剰余調整計算書、蓄積未処分利益処分案の4つとなっている。⁽¹⁴⁾注目すべきはこの4つの財務諸表について「これ等四つの財務諸表は工業及び商事会社の定期財務諸表の完全な一揃となるものである」⁽¹⁵⁾との説明書きが追加されている点であろう（後記[D-2]参照）。

以下、これらのうち「蓄積未処分利益処分案」について検討する。

「工業会社～指示書」において「蓄積未処分利益処分案」については「英米の会計実務と共通のものではない」⁽¹⁶⁾が「日本の概念に立脚した財務諸表を採用する。併し、「純益」関する日本の概念を採用すれば、利益処分案をその期末の財務諸表中に加へねばならないことは明かであるからF表〔蓄積未処分利益処分案一引用者〕を提出した」⁽¹⁷⁾と採用の理由を説明している。

この点に関する「英米会計習慣」と「日本の会計習慣」との相違点について「英米では、納税引当金、法定積立金、利益金を基準とする賞与金等は、その純益を挙げるに必要な費用と見なされ、損益計算中の費用の中に含まれて居る」⁽¹⁸⁾ため「配当金はその旨公表した日以後法的負債となる。故に配当金公表の日附をもって、その金額は剰余から〔配当金〕なる負債勘定へ振替へられる。西洋の法律及び会計習慣では、配当金公表以前に財務諸表中に会社が如何なる配当案を有するかは示す必要はない」⁽¹⁹⁾と指摘されている。

また「純益」の概念に関する「英米会計習慣」と「日本の会計習慣」との相違点について「英米会計習慣」における「純益」とは「無条件に対外的の負債全部に夫々引当をした後に株主に帰する

純収入の残額を指す」⁽²⁰⁾ のに対し「日本の会計習慣」では「或る種類の対外的債務は利益中より支出を要すると見なし、ために「純益」算出に当り損益計算書に計上しないものがある。法人税、法定積立金、利益を基準として支払ふ賞与金等がその例である」⁽²¹⁾ と説明している。「工業会社～指示書」における「剰余金処分計算書」のひな形は次のとおりである。

		Exhibit F
Name of Company in Romaji	〔会社の日本名をローマ字でつづる〕	
Name of Company in English	〔会社名の英訳〕	
Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits 〔蓄積未処分利益処分案〕		
Date of Close of Current Term	〔当期終了日〕	19
	Plan〔案〕	
Provision for current-term Legal Reserve	〔当期法定積立準備金〕	
Provision for current-term Income Tax	〔当期所得(法人)納税準備金〕	
Provision for bonuses out of profits	〔利益より支払ふ賞与準備金〕	
Dividends Proposed	〔予定配当〕	
Balance of Free Surplus Proposed to be Carried Forward	〔自由剰余金予定後期繰越残額〕	
Total (Same as Item IV on foregoing Surplus Reconciliation Statement)	〔合計(前記剰余調整報告中項目IVと同じ)〕	

図6：「工業会社～指示書」「蓄積未処分利益処分計算書」

出典：国立国会図書館憲政資料室 GHQ/SCAP 文書，NDL ESS (A) 11670

以上をまとめると、「財務諸表～指示書」および「工業会社～指示書」において「純益（ないし純益金）」に関する概念の「英米会計習慣」と「日本の会計習慣」との相違が問題となっていた事が判る。そしてその問題を解決する方法として、「英米会計習慣による見方を捨てる」という選択をし、「日本の会計習慣における概念」と同様の財務諸表とするために上記[C-1]「英文フォーム」[C-2]「財務諸表を作成するための指示書」とは異なり「蓄積未処分利益処分案」を独立した財務諸表の一つとして位置付け、ひな形も提示したことが判る。

D. 「企業会計原則」における「剰余金処分計算書」の採用

「企業会計原則」⁽²⁴⁾ではその前文第三（財務諸表の体系）において損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表、財務諸表付属明細表の5つならびに財産目録（商法の規定に基き必要ある場合）の計6つが列挙されている。以下、これらのうち「剰余金処分計算書」について検討する。

「企業会計原則」⁽²⁴⁾における「剰余金処分計算書」の規定は損益計算書原則の第八（剰余金処分計算書）に「剰余金処分計算書は、利益処分案に従い、当期末処分利益剰余金と配当金、賞与金、積立金その他の利益処分額とを記載し、次期繰越利益剰余金を表示する」と記載項目が規定されている。そして「企業会計原則」⁽²⁴⁾と同時に公表された1949（昭和24）年「財務諸表準則」（以下「財務諸表準則」⁽²⁴⁾と略記）における「剰余金処分計算書」の規定は剰余金計算書及び剰余金処分計算書

準則の第六に「剰余金処分計算書は、利益処分案に従い、当期末処分利益剰余金から配当金、賞与金、積立金、法人税その他の利益処分額を控除して、次期繰越利益剰余金を記載する」と計算方法が規定されている。「財務諸表準則」②4における「剰余金処分計算書」のひな形は次のとおりである。

剰余金処分計算書		
昭和×年×月×日		
I 当期末処分利益剰余金		× × ×
II 利益剰余金処分額		
1 法定準備金	× × ×	
2 未払税金	× × ×	
3 未払配当金	× × ×	
4 未払賞与金	× × ×	
5 別途積立金	× × ×	× × ×
III 次期繰越利益剰余金		× × ×

図7：「財務諸表準則」②4「剰余金処分計算書」

出典：沼田嘉穂『企業会計原則を裁く 改訂増補版』同文館，1982（昭和57）年，97頁。

1. 「剰余金処分計算書」という名称

「剰余金処分計算書」という用語についてGHQ/SCAPの「指示文書」の影響を検討する。「財務諸表～指示書」および「工業会社～指示書」においては「蓄積未処分利益処分案」と翻訳されているが、特に次の記述に注目したい。前記[C]のとおり「財務諸表～指示書」および「工業会社～指示書」においては「貸借対照表」，「損益計算書」，「蓄積未処分利益処分案」の他に「剰余調整報告」（「財務諸表～指示書」における別表D）ないし「剰余調整計算書」（「工業会社～指示書」における別表E）の作成が指示されており、このうちの「剰余調整報告」ないし「剰余調整計算書」の指示中「剰余」という言葉について「財務諸表～指示書」においては「[剰余]という言葉は「蓄積未処分利益」と同じ意味に解する事を要する」⁽²²⁾，「工業会社～指示書」においては「[剰余]という言葉は「蓄積未処分利益」なる用語と同意義を有する」⁽²³⁾と若干異なる）と記されている。従って，「蓄積未処分利益」＝「剰余」と捉えられていたことが判る。

次に「剰余金処分計算書」という用語について商法の影響を検討する。「企業会計原則」が修正された1974（昭和49）年当時の商法の影響について次のような分析がなされている。すなわち，商法調整意見書では1951（昭和26）年以降「利益処分計算書」という用語が用いられていた。その理由は「商法の世界では当時も現在も「利益処分」という用語が専ら使われ，剰余金概念が当時の商法ではまだ認められていなかったこともあり，「剰余金処分」という用語は用いられなかったからであろう」⁽²⁴⁾といわれている。

以上から勘案すれば，「企業会計原則」②4において「剰余金処分計算書」という用語が用いられた背景には，GHQ/SCAPの「指示文書」の影響があった可能性が高いといえよう。

2. 財務諸表の体系における「剰余金処分計算書」の位置付け

前記 [C-4] にあるように「工業会社～指示書」では貸借対照表、損益計算書、剰余調整計算書、蓄積未処分利益処分案の4つを「完全な財務諸表の一揃え」としている。この傾向すなわちこの4つの財務諸表を一揃えとする傾向は前記 [C-3]「財務諸表～指示書」から既にみられる。しかしそれ以前の前記 [C-2]「財務諸表を作成するための指示書」および [C-1]「英文フォーム」における財務諸表は、貸借対照表と損益計算書のみである。[C-2]「財務諸表を作成するための指示書」においては損益計算書の末尾に「蓄積利益処分案」が付されており、[C-1]「英文フォーム」では損益計算書中ではなく「財務諸表の補足情報」中の第17項目に“*Plan for Disposal of Accumulated Profits - New Account*”〔新勘定の蓄積利益処分案〕という名前の独立したひな形が規定されている。

このように [C-1] & [C-2] と [C-3] & [C-4] とでは、明らかに「蓄積未処分利益処分案」の取り扱いが異なっている。[C-1] & [C-2] では損益計算書の付属ないし補足情報との位置付けであるのに対し、[C-3] & [C-4] では、独立した「財務諸表」の一つとして取り扱われているのである。

そこで「企業会計原則」24における財務諸表の体系と比較すると、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表、財務諸表付属明細表ならびに財産目録（商法の規定に基き必要がある場合）の5つ+財産目録の計6つが財務諸表として列挙されている。つまり「企業会計原則」24も [C-3] & [C-4] 同様に「剰余金処分計算書」を独立した「財務諸表」の一つとして取り扱っているのである。戦前の企業会計原則である商工省臨時産業合理局の「財務諸表準則」(9)では「貸借対照表」「財産目録」「損益計算書」の3つを財務諸表としており、「利益処分計算」は「損益計算書」中の最後尾に位置付けられている。この取扱いは [C-1] & [C-2] と同様の取り扱いといえる。

従って、「企業会計原則」24における財務諸表の体系の中に「剰余金処分計算書」が独立した「財務諸表」の一つとして取り扱われることになった背景には、GHQ/SCAP「指示文書」における「蓄積未処分利益処分案」の取り扱いが [C-1] & [C-2] における取扱いから [C-3] & [C-4] における取扱いへと変化したことによる影響が少なからずあるといえるのではないだろうか。

E. むすびにかえて

「企業会計原則」24における「剰余金処分計算書」に対するGHQ/SCAP「指示文書」の影響の有無を検討した結果①「剰余金処分計算書」という名称と②財務諸表の体系における「剰余金処分計算書」の位置付けの2点において、GHQ/SCAP「指示文書」の影響を確認する事ができた。①に関しては、戦前の企業会計原則である「財務諸表準則」(9)では「純損益処分計算」という用語が用いられていた。加えて、商法の世界においても「利益処分」という用語が専ら使われており、「剰余」という用語には馴染みがなかった。一方GHQ/SCAP「指示文書」では「剰余」という用語を使った

財務諸表は無いものの、「指示文書」本文中に「剰余」という用語は「蓄積未処分利益」と同じ意味に解する事を要す旨の説明がなされている。この点を鑑みれば、「企業会計原則」⁽²⁴⁾において「剰余金処分計算書」という名称が用いられた背景には、GHQ/SCAP「指示文書」の影響があった可能性が高いといえよう。②に関しては、戦前の企業会計原則である「財務諸表準則」⁽⁹⁾では「貸借対照表」「財産目録」「損益計算書」の3つを財務諸表としており、「利益処分計算」は「損益計算書」中の最後尾に位置付けられている。一方GHQ/SCAP「指示文書」においても「蓄積未処分利益処分案」の取り扱いは、当初は、損益計算書の付属ないし補足情報と位置付けられていた。しかし、後の「指示文書」では修正が加えられ、「蓄積未処分利益処分案」は独立した「財務諸表」の一つとして取り扱われているのである。この点を鑑みれば、「企業会計原則」⁽²⁴⁾において「剰余金処分計算書」が独立した一つの財務諸表として列挙されるに至った背景にも、GHQ/SCAP「指示文書」の影響が少なからずあったと考えることができよう。

注

- ⁽¹⁾ 引用文献(1) 155 頁。
- ⁽²⁾ 引用文献(1) 156 頁。
- ⁽³⁾ 引用文献(1) 155-156 頁。
- ⁽⁴⁾ 引用文献(7) 155 頁参照。
- ⁽⁵⁾ 引用文献(10) 32-37 頁。
- ⁽⁶⁾ 引用文献(9) 212-218 頁参照。
- ⁽⁷⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽⁸⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽⁹⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽¹⁰⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽¹¹⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽¹²⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽¹³⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽¹⁴⁾ 引用文献(9) 212-216 参照。
- ⁽¹⁵⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽¹⁶⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽¹⁷⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽¹⁸⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽¹⁹⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽²⁰⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽²¹⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽²²⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11670-11671.
- ⁽²³⁾ 引用文献(11) ESS (A) 11669-11670.
- ⁽²⁴⁾ 引用文献(2) 84 頁。

引用文献

- (1) 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館、1968（昭和43）年。
- (2) 佐藤文雄「わが国の制度会計における利益処分計算書および未処分利益剰余金の問題」『会計学研

- 究』第20号，専修大学会計学研究所，1994年3月。
- (3) 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第9巻6～8号，1949（昭和24）年6・7・9月。
 - (4) 千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』，中央経済社，1998（平成10）年。
 - (5) 日本公認会計士協会25年史編纂委員会編『会計・監査史料』同文館出版，1977（昭和52）年。
 - (6) 沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館，1982（昭和57）年。
 - (7) 山田ひとみ「研究ノート GHQ/SCAPによる会社財務報告に関する「指示書」の時系列整理—経済科学局（ESS）文書の分析をととして—」『聖学院大学論叢』第25巻，第1号，2012（平成24）年10月，119-200頁参照。
 - (8) 山田ひとみ「研究ノート 制限会社に対する占領初期におけるESS「指示文書」の分析—『1946年英文フォーム』の資料的位置付けを中心に—」『聖学院大学論叢』第25巻，第2号，2013（平成25）年3月。
 - (9) 山田ひとみ「GHQ/SCAPによる会社財務報告に関する『英文フォーム（1946 or 1947）』の分析—(2)他の「指示文書」との比較—」『聖学院大学論叢』第26巻，第2号，2014（平成26）年3月。
 - (10) 山本繁「わが国における財務諸表の標準化の動向—「財務諸表を作成するための指示書」を中心に—」『商学集志』同文館，1989（平成元）年，10月。
 - (11) GHQ/SCAP, *Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)*, GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library), NDL 分類 No. ESS (A) 11668-11672.

参考文献

- 石原裕也『企業会計原則の論理』白桃書房，2008（平成20）年。
- 太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社，1968（昭和43）年。
- 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館，1968（昭和43）年。
- 久保田秀樹『日本型会計成立史』税務経理協会，2001年（平成13）年。
- 『欧米制度の移植と日本型会計制度』滋賀大学経済学部，2005（平成17）年。
- 『「日本型」会計規制の変遷』中央経済社，2008（平成20）年。
- 黒澤清『日本会計制度発達史』財経詳報社，1990（平成2）年。
- 「史料：日本の会計制度〈1〉～〈16〉」『企業会計』，第31巻，第1～12号，第32巻，第1～4号，1979（昭和54）年1月～1980（昭和55）年4月。
- 「企業会計原則の歩み」『企業会計』第36巻，第1号，1984（昭和59）年1月。
- 『〈新版〉近代会计学』現代商学全集第16巻，春秋社，1962（昭和37）年。
- 黒澤清他「〈座談会〉企業会計制度の基盤—わが国会計法制の30年」『企業会計』第30巻，第12号，1978（昭和53）年11月。
- 講談社編『昭和 二万日の全記録 〈第7・8巻〉』講談社，1989（平成元）年。
- 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第9巻6～8号，1949（昭和24）年6・7・9月。
- 佐藤文雄「わが国の制度会計における利益処分計算書および未処分利益剰余金の問題」『会計学研究』第20号，専修大学会計学研究所，1994年3月。
- 嶋田重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版，2007（平成19）年。
- 鈴木和哉「戦後日本における「企業会計基準法」構想と「企業会計原則」」『立教経済研究』第64巻，第2号，2010（平成22）年10月。
- 千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』，中央経済社，1998（平成10）年。
- 中東正文「昭和二十五年商法改正—GHQ 文書から見た成立経緯の考察(1)」『中京法學』第31巻，第2

号, 1996 (平成8) 年10月。

沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館, 1982 (昭和57) 年。

日本公認会計士協会25年史編纂委員会編『会計・監査史料』同文館出版, 1977 (昭和52) 年。

久野秀男『わが国財務諸表制度生成史の研究』学習院大学研究叢書25, 学習院大学, 1987 (昭和62) 年。

山地秀俊・藤村聡『複式簿記・会計史と「合理性」言説—兼松史料を中心に—』神戸大学経済経営研究所研究叢書74, 神戸大学経済経営研究所, 2014 (平成26) 年。

山田ひとみ「研究ノート GHQ/SCAPによる会社財務報告に関する「指示書」の時系列整理—経済科学局 (ESS) 文書の分析をととして—」『聖学院大学論叢』第25巻, 第1号, 2012 (平成24) 年10月, 119-200頁参照。

「研究ノート 制限会社に対する占領初期におけるESS「指示文書」の分析—『1946年英文フォーム』の資料的位置付けを中心に—」『聖学院大学論叢』第25巻, 第2号, 2013 (平成25) 年3月。
「GHQ/SCAPによる会社財務報告に関する『英文フォーム (1946 or 1947)』の分析—(1)鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表との比較—」『聖学院大学論叢』第26巻, 第1号, 2013 (平成25) 年10月。

「GHQ/SCAPによる会社財務報告に関する『英文フォーム (1946 or 1947)』の分析—(2)他の「指示文書」との比較—」『聖学院大学論叢』第26巻, 第2号, 2014 (平成26) 年3月。

山本繁「わが国における財務諸表の標準化の動向—「財務諸表を作成するための指示書」を中心に—」『商学集志』同文館, 1989 (平成元) 年, 10月。

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (1951)*., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions for the Preparation of Financial Statements*., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)*., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho)*., GHQ/SCAP Records (RG331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, "Economic Data to be Furnished to General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers." 『外務省記録 連合軍の本土進駐並びに軍政関係一件連合軍との来往信綴』外務省外交資料館, 1976 (昭和51) 年。

The Influence of “Instructional Documentations” of the GHQ/SCAP on Japanese Corporate Accounting through the Analysis of the “*Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits*”

Hitomi YAMADA

Abstract

I focused on the “Statement of appropriation of unappropriated retained earnings” in “Business accounting principles” of 1949 (Showa Era 24) and the question of whether or not it influenced the GHQ/SCAP “Instructional documentations”. As a result, I was able to check two points in my confirmation of the influence of the GHQ/SCAP “Instructional documentations” on Japanese corporate accounting. The first point concerned the name “Statement of appropriation of unappropriated retained earnings” and the second point concerned the positioning of this “Statement of appropriation of unappropriated retained earnings” in the system financial statements.

Key words: Business accounting principles, “Instructions”, “Instructional Documentations”, “Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits”